

## University of Groningen

### Le droit de rêver

Sanders, J.T.

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*

Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*

2011

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*

Sanders, J. T. (2011). *Le droit de rêver: De samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting-btw.* [, Rijksuniversiteit Groningen]. s.n.

**Copyright**

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

**Take-down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

*Omne tulit punctum, qui miscuit utile dulci  
Lectorem delectando pariterque monendo*<sup>1</sup>

## I.1      **ALGEMEEN**

Voor u ligt het resultaat van mijn onderzoek getiteld 'Le droit de rêver'.<sup>2</sup> Het onderwerp van dit onderzoek is de samenloop<sup>3</sup> van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting hier te lande bij transacties met onroerende zaken. Met het opschrijven van 'onroerende zaken' is meteen de kern van de probleemstelling gegeven.<sup>4</sup> De Wet op belastingen van rechtsverkeer<sup>5</sup> (WBR), de formeel-juridische grondslag voor de heffing hier te lande van de als belasting van rechtsverkeer te boek staande overdrachtsbelasting, kent van oudsher een nationaal, civielrechtelijk begrippenapparaat. Uitleg van de wettelijke bepalingen zal dan in de eerste plaats verlopen over de gebaande nationaal civielrechtelijke paden. De heffing hier te lande van omzetbelasting of – wat voor mij in dit verband hetzelfde is – belasting over de toegevoegde waarde (vaak afgekort als 'btw'), een Europeesrechtelijke of communautaire<sup>6</sup>, geharmoniseerde<sup>7</sup> verbruiksbelasting<sup>8</sup>, is gegrond op de bepalingen van de Wet op de omzetbelasting 1968<sup>9</sup> (Wet OB 1968), welke wet als resultaat van de implementatie van de Europese regelgeving<sup>10</sup>, communautaire begrippen hanteert. Uitleg van die rechtsregels zal moeten geschieden vanuit een Europeesrechtelijke

1 Horatius, *De arte poetica*, verzen 343 en 344.

2 De verantwoording voor deze titel geef ik in het Voorwoord van mijn onderzoek.

3 D.B. Bijl, De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, academisch proefschrift, Kluwer, Deventer 1990, p. 278 e.v.

4 B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, academisch proefschrift, Deventer 1992, p. 19 e.v.

5 Wet van 24 december 1970, houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie- en zegelbelasting door een nieuwe wettelijke regeling, laatstelijk gewijzigd bij *Stb.* 2010, 873.

6 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2010/88/EU van 7 december 2010 (*Pb* L 326 van 10 december 2010). Deze richtlijn wordt ook wel de 'herschikking' of 'recast' genoemd.

7 Astrid van Dongen, *De harmonisatie van de btw*, academisch proefschrift, Haarlem 2007.

8 Wanneer ik uitga van de bedoeling van deze belasting, te weten het treffen van de particuliere consumptie, is deze belasting het best aangeduid met 'verbruiksbelasting'. Wanneer ik zie, welke gebeurtenissen de verschuldigdheid van deze belasting oproepen, te weten rechtsfeiten als de levering van goederen en diensten, de verwerving alsmede de invoer van goederen, is de beste naam een 'verkeersbelasting'. Richt ik de blik op de feitelijke heffing, dan zie ik dat deze belasting aanknoopt bij de besteding voor de consumptie via leveringen van goederen en diensten door ondernemers, de verwerving en invoer en moet ik constateren dat de beste benaming 'bestedingsbelasting' is. Ik gebruik in mijn onderzoek de term 'verbruiksbelasting'.

9 Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij *Stb.* 2010, 873.

10 De op dit moment belangrijkste richtlijn is de Btw-richtlijn. Verder wijs ik op de Uitvoeringsverordening van 15 maart 2011 (EU) nr. 282/2011, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de Btw-richtlijn betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*Pb* L 77 van 23 maart 2011).

invalshoek.<sup>11</sup> Bij de uitleg van de bepalingen op het gebied van de omzetbelasting bestaat de mogelijkheid of de plicht<sup>12</sup> voor de nationale rechters bij problemen zogenoemde prejudiciële vragen<sup>13</sup> te stellen aan het Hof van Justitie te Luxemburg. Deze rechtsgang komt ook voor de heffing van overdrachtsbelasting in beeld op het moment dat de in een nationaal geschil aangezochte rechter wordt geconfronteerd met communautaire interpretatieproblemen, bijvoorbeeld omdat hij uitleg moet geven aan in de WBR neergelegde omzetbelastingbegrippen ter bepaling van de – hierna aan te stippen – vrijstelling van overdrachtsbelasting. Zo kan het dus gebeuren dat bij een geschil over de heffing van een strikt nationale belasting als de overdrachtsbelasting om die reden prejudiciële vragen worden gesteld.<sup>14</sup>

De wetgever heeft in art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, WBR een bepaling opgenomen in de vorm van een vrijstelling, inhoudende de terugtreding onder voorwaarden in bepaalde gevallen van de heffing van overdrachtsbelasting. De exacte ratio van deze bepaling is schimmig. De wetgever vermeldt in de ontstaansgeschiedenis enkel dat deze vrijstelling niet geldt, indien het gebruikt onroerend goed<sup>15</sup> betreft en de omzetbelasting door de koper op de voet van art. 15 Wet OB 1968 in aftrek kan worden gebracht.<sup>16</sup> Uit de parlementaire geschiedenis<sup>17</sup> haal ik verder dat worden genoemd de versterking van concurrentieverhoudingen en de voorkoming van dubbele heffing in het geval dat de koper geen aftrek van omzetbelasting heeft. Deze bepaling<sup>18</sup> is dus gegoten in de vorm van een wettelijke vrijstelling. Voor de toepassing van deze vrijstelling moet aan bepaalde, in de wettelijke bepaling opgenomen voorwaarden<sup>19</sup> worden voldaan. Deze voorwaarden raken voor het grootste deel rechtstreeks de heffing van omzetbelasting. Het verschillende karakter van beide heffingen, de niet gelijke invalshoeken<sup>20</sup> en het dientengevolge afwijkende begrippenapparaat<sup>21</sup> van beide heffingswetten leiden bij strikte uitleg van deze begrippen in veel gevallen voor belastingplichtigen tot een wettelijke onmogelijkheid de vrijstelling van overdrachtsbelasting te genieten. Mijn onderzoek wil in de eerste plaats deze verschillen blootleggen bij de gedwongen samenloop van beide heffingen bij de overgang van in Nederland gelegen onroerende zaken. Mogelijk is dat de ‘ingebakken’ ver-

11 Een goed voorbeeld is HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224c, dat in punt 15 overweegt dat vrijstellingen van art. 13 Zesde Richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn.

12 Art. 234 EG-Verdrag (thans: art. 19 VEU en art. 267 VwEU).

13 Zonder verder op deze materie in te gaan meld ik als ‘uitzonderingen’ de ‘acte clair’ ofwel, in goed Nederlands, bij de desbetreffende rechter bestaat redelijkerwijs geen twijfel omtrent de uitleg van de Europeesrechtelijke norm, en de ‘acte éclairée’ hetgeen – kort gezegd – inhoudt dat het Hof van Justitie te Luxemburg de (rechts)vraag in een eerder arrest heeft beantwoord of verduidelijkt. Ik wijs op het belangrijke arrest HvJ 6 oktober 1982, zaak 281/81 (Srl Cilfit en Lanificio di Gavardo SpA), *Jurispr.* 1982, p. 3415.

14 De Nederlandse overdrachtsbelasting is communautair toegestaan. Procedures op basis van art. 401 Btw-richtlijn met als inzet de rechtsgeldigheid van de Nederlandse overdrachtsbelasting zijn mij niet bekend.

15 Deze verklaring is van vóór de invoering van het Nieuw BW.

16 MvT, Kamerstukken II, 1967-1968, 9324, nr. 3, p. 39.

17 MvT, Kamerstukken II, 1967-1968, 9324, nr. 3, p. 23.

18 Voor een beschouwing van de mogelijke redenen van deze terugtreding verwijs ik naar B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, academisch proefschrift, Deventer 1992, p. 42 e.v.

19 Hoewel de wetgever in de aanhef van art. 15, lid 1, WBR de mogelijkheid tot het stellen van voorwaarden heeft gebracht, zijn voor de samenloopvrijstelling thans geen voorwaarden in een algemene maatregel van bestuur opgenomen. Wel wijs ik op de verplichtingen in verband met de aangifte voor de heffing van overdrachtsbelasting, zoals neergelegd in art. 21a Uitv.reg. AWR 1994.

20 In hoofdstuk II (Overdrachtsbelasting) en hoofdstuk III (Omzetbelasting) geef ik dat ruim aandacht.

21 Deze afwijkingen betreffen, zoals zal worden behandeld in hoofdstuk IV (Samenloop), niet enkel het als uitgangspunt voor heffing gekozen nationaal civielrechtelijke begrippenapparaat, maar ook later in de WBR gebrachte, meer economisch getinte aanknopingspunten voor de heffing.

schillen worden hersteld door rechterlijk activisme<sup>22</sup>, door reacties van de wetgever op hem onwelgevallige jurisprudentie<sup>23</sup> of door beleid<sup>24</sup> van de uitvoerder<sup>25</sup> van deze regelgeving. Voorts wil ik bezien of de rechtspraktijk zit te wachten op of is gediend met wijzigingen of aanpassingen van de in de WBR neergelegde samenloopvrijstelling. Ik zal zo nodig het onderzoek verbreden naar de vraag of meer aanpassingen en wijzigingen gewenst zijn. Bij een positieve beantwoording zal ik alternatieven onderzoeken en berekend aanbevelingen doen en, in voorkomend geval, wetteksten formuleren of herformuleren.

## I.2 SAMENLOOP

In paragraaf I.1 (Algemeen) van dit hoofdstuk gebruikte ik de term 'samenloop'. Deze term is in fiscale kringen algemeen aanvaard. In de WBR heeft ter bepaling van de verschuldigde overdrachtsbelasting diverse keren samenloop plaats met verschillende heffingen uit andere belastingwetten. De voornaamste zijn de rechten van successie, van schenking en overgang<sup>26</sup> en de omzetbelasting. Ik merk op dat mijn onderzoek enkel de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting behandelt bij transacties van in Nederland gelegen onroerende zaken. In dit onderdeel geef ik kort aan wat deze samenloop behelst.<sup>27</sup> Bezien vanuit het doel en de strekking van een in een samenleving ingevoerde verkeersbelasting als de overdrachtsbelasting, alsmede een consumptiebelasting als de omzetbelasting, is de overgang van onroerende zaken een bijna vanzelfsprekend aanknopingspunt voor de heffing.<sup>28</sup> Dat is in Nederland natuurlijk niet anders.<sup>29</sup> Bij elke overgang van een hier te lande gelegen onroerende zaak komen deze twee heffingen in beeld. Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak. Omzetbelasting wordt – voor zover thans van belang – verschuldigd ter zake van de levering door een ondernemer<sup>30</sup> van goederen hier te lande. Bedacht moet worden dat de term 'goederen' in de omzetbelastingwetgeving een eigen invulling krijgt en niet de bekende nationaal civielrechtelijke lading heeft. In de Wet OB 1968 is de term 'goederen' omschreven als alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten<sup>31</sup> en omvat derhalve onroerende zaken.<sup>32</sup> Veel fantasie<sup>33</sup> is dan niet nodig om te constateren dat beide belastingen karakterologisch een overgang van een onroerende zaak in Nederland beogen te treffen. Een onroerende zaak wordt immers geconsumeerd in de zin van verbruikt en de overgang van een onroerende zaak op een verkrijger is een verkeersdaad. Niet moeilijk voorstelbaar is voorts dat het in alle gevallen van een dergelijke overgang hier te lande heffen van zowel over-

22 Ik bedoel met deze term het optreden van de rechter bij de beslechting van het hem voorgelegde geschil, dat verder gaat dan het optreden voortkomend uit de beperkte taakopvatting van een rechter, die wel wordt aangeduid met het slechts zijn van 'la bouche de la loi'.

23 Dat is in het verleden vaak gebeurd door 'reparatiewetgeving' of 'anticonstructiewetgeving'.

24 Het karakter van deze als 'pseudorecht' aan te merken regelgeving brengt mee dat deze de Belastingdienst wel en de belastingplichtige niet bindt. R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer, Deventer 1996, p. 109 e.v. Ik merk op dat in het geval dat partijen een civielrechtelijke vaststellingsovereenkomst sluiten de burgerrechtelijke goede trouw de verhouding van partijen beheerst.

25 De Belastingdienst en in geval van cassatieprocedures of het maken van landelijk beleid (de desbetreffende afdelingen van) het Ministerie van Financiën.

26 Wet van 28 juni 1956, inzake de heffing van rechten van successie, van schenking en van overgang, laatstelijk gewijzigd bij *Stb.* 2010, 873.

27 Hoofdstuk IV (Samenloop) behandelt dit onderwerp in bredere zin.

28 Zie voor een kritische noot: W. Vennix, 'Overdrachtsbelasting: een melkkoe die niet kan weglopen', *Advies* 1998/7/8, p. 19-22.

29 Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, nr. 3.

30 In de Europese regelgeving, jurisprudentie en literatuur wordt het begrip met gelijke inhoud 'belastingplichtige' gebruikt.

31 Ik geef enkel de voor mijn onderzoek relevante passage van art. 3, lid 7, Wet OB 1968.

32 Ik wijs op de van het BW afwijkende terminologie. Zie in dit verband art. 3:1 BW en art. 3:2 BW.

33 Hoewel dit (ook in de fiscaliteit) natuurlijk altijd een pre is.

drachtsbelasting als omzetbelasting niet gewenst is.<sup>34</sup> Om deze dubbele heffing weg te nemen of te verzachten, heeft de wetgever, indachtig de heffingssystematiek van beide belastingen, in de WBR heffingstechnische maatregelen genomen. Hij heeft ook keuzes gemaakt. Het rechtskarakter van de afzonderlijke belastingen heeft de wetgever op weg geholpen en noodzakelijkerwijs geleid. Ik merk op dat binnen een nationale belasting als de overdrachtsbelasting de wetgever in beginsel volledig vrij is bij de bepaling van de grenzen en de inhoud van de heffingswet.<sup>35</sup> De vrijheid van de wetgever is binnen de kaders van de Europese regelgeving op het gebied van de omzetbelasting aanmerkelijk kleiner. Alleen in de gevallen dat de implementatie facultatief<sup>36</sup> is of de Europese bepalingen de lidstaten opdragen<sup>37</sup> of vrijlaten<sup>38</sup> de inhoud van de betrokken bepaling vast te stellen, bestaat voor de lidstaten nog enige vrijheid. De WBR heeft de wetgever dan opgetuigd met een vrijstelling.<sup>39</sup> Bepaald is dat onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden van de belasting is vrijgesteld<sup>40</sup> de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in art. 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, onder 1°, Wet OB 1968 of een dienst als bedoeld in art. 11, lid 1, aanhef en onderdeel b, slotlinea, Wet OB 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van art. 15 Wet OB 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.<sup>41</sup>

Wanneer de tekst van art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, WBR wordt bezien, valt direct op dat de vrijstelling in de overdrachtsbelasting 'met handen en voeten is gebonden' aan de genoemde bepalingen uit de Wet OB 1968.<sup>42</sup> Het leven<sup>43</sup> van een vrijstelling in de overdrachtsbelasting hangt dus af van de uitleg van een of meer omzetbelastingbepalingen. Het belang van het onderzoek naar de samenloop van beide heffingen bij de overdracht van een onroerende zaak in Nederland is dan gegeven, nu het resultaat van de heffing van een naar de aard volstrekt anders gestructureerde omzetbelasting beslissend is voor de gevolgen van de heffing van overdrachtsbelasting bij een dergelijke overgang. Met de resultaten van mijn onderzoek is, gegeven deze ingebakken incongruentie van begrippen, bepalingen en heffingsstructuur, in rechtspositief perspectief, een ieder gediend die in Nederland te maken heeft met transacties van onroerende zaken. Deze vrijstellingsbepaling in de overdrachtsbelasting speelt een belangrijke, zo niet doorslaggevende rol bij de

34 Kamerstukken II, 1967-1968, 9324, nr. 3, p. 23. De wetgever karakteriseert voorts de heffingen als complementair, hetgeen logischerwijs betekent dat, gegeven de gebondenheid van de heffing van omzetbelasting aan supranationale regelgeving, bij het optreden van onbedoelde dubbele heffing het terugtreden van de overdrachtsbelasting in de rede ligt.

35 Dat bij de overdrachtsbelasting – die wordt geheven ter zake van de verkrijging van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen – niet kan worden gesproken van internationale mobiliteit is een vaststaand gegeven. Onroerende zaken zijn per definitie immobiel en de heffingsbevoegdheid ter zake daarvan komt volgens internationaal algemeen erkende beginselen bij uitsluiting toe aan het land waarin de onroerende zaken zijn gelegen (Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, nr. 3).

36 Art. 137, lid 1, aanhef en onderdeel b, en art. 137, lid 2, slotzin, Btw-richtlijn.

37 Art. 12, lid 3, Btw-richtlijn.

38 Art. 12, lid 2, tweede alinea, Btw-richtlijn.

39 Art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, WBR.

40 Dat de vrijstelling vervalt in het geval dat is voldaan aan het bepaalde in art. 15, lid 4, WBR laat ik hier buiten beschouwing. Ik behandel deze bepaling in hoofdstuk IV (Samenloop).

41 In de MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, 10 560, nr. 3, p. 27 meldt de wetgever dat de vrijstellingsbepaling overeenkomt met art. 101, lid 1, onderdeel a, Registratiewet 1917. De met ingang van 1 januari 1969 in werking getreden Wet op de omzetbelasting 1968 kent in art. 48 – voor zover hier van belang – de volgende bepaling: 'Aan artikel 101, eerste lid, van de Registratiewet 1967 (Stb. 243) wordt vóór onderdeel c het volgende toegevoegd: a. de akten waarbij onroerende zaken worden overgedragen door een ondernemer die ter zake van de overdracht omzetbelasting is verschuldigd, tenzij de zaken door die ondernemer als bedrijfsmiddel zijn gebruikt en degene aan wie de overdracht geschiedt, de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;'. Het zal duidelijk zijn dat het jaartal '1967' in deze tekst niet juist is. Het moet zijn '1917'.

42 Een recent voorbeeld is HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco), NTFR 2009/2583, V-N 2009/59.17.

43 Ik zie het positief, want 'de dood' is hier ook mogelijk.

aanschaf van een onroerende zaak in Nederland en de door partijen daarbij te stellen voorwaarden. Het is beslist geen geheim dat partijen bij het aanvatten van bouwprojecten de opzet of de uitvoering van hun plannen aanpassen aan de geldende regelgeving en in het bijzonder gebruikmaken van de mogelijkheden van de vrijstellingsbepaling in de WBR. Gelet ook op de geldende tarieven<sup>44</sup>, acht ik het zeker waardevol de fiscale ruimte te verkennen en te kennen<sup>45</sup> ondanks het feit dat in deze tijd vanuit de politiek<sup>46</sup> omvorming van de overdrachtsbelasting tot een bezitsbelasting wordt overdacht.<sup>47</sup> Aspecten als het propageren van de mobiliteit<sup>48</sup> van bezitters en bewoners van onroerende zaken, het ter discussie stellen van de onbeperkte aftrekbaarheid voor de heffing van inkomstenbelasting van betaalde hypotheekrente bij eigenwoningbezit spelen uiteraard ook een rol. Op deze aspecten ga ik niet in.

### I.3 DOEL ONDERZOEK EN AFBAKENING

Mijn onderzoek gaat, ik merkte het hiervoor op, over de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en de heffing van omzetbelasting bij de overgang van een onroerende zaak in Nederland.<sup>49</sup> Het onderzoek is beperkt tot de samenloop van heffing ter zake van de overgang van een onroerende zaak in Nederland ingevolge de WBR en de Wet OB 1968.<sup>50</sup> Het onderzoek is in de aanvang logischerwijs sterk positiefrechtelijk ingericht. Voorts is het vanwege de verschillende rechtsgebieden die worden bezocht rechtsvergelijkend van aard. Bezocht worden het terrein van het nationale, civiele recht alsmede de twee verschillende fiscale rechtsgebieden onder de hemelboog van Europees recht. Onderzocht wordt dan of, gelet op de uiteenlopende rechtsbronnen die de wetgever ter beschikking staan bij de totstandbrenging van de ter zake van de overgang van onroerende zaken in Nederland ingevolge de door meer genoemde wetten geldende fiscale regels, aansluiting bij de onderling verschillende wettelijke bepalingen mogelijk is in de zin van werkbaar en door hun complementariteit praktisch toepasbaar zijn. De vrijstellingsbepaling in art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, WBR vormt de kern of het scharnierpunt van het onderzoek. Alle elementen van deze bepaling onderzoek ik, hetgeen gelet op de tekst van de regeling betekent dat ik naast de relevante bepalingen uit de WBR de daarin opgenomen elementen van de heffing van omzetbelasting beschrijf en plaats in het licht van die regelgeving en betrek in de conclusies en aanbevelingen. In de eerste plaats geef ik in hoofdstuk II (Overdrachtsbelasting) een overzicht en analyse van de voor mijn onderzoek belangrijke bepalingen van de WBR. Ik ga niet voorbij aan de Europese dimensie van de btw en de wijze waarop deze de heffing van overdrachtsbelasting in belangrijke mate beïnvloedt.<sup>51</sup> Dit heeft tot gevolg dat ik op dat gebied de Europese regelgeving en jurisprudentie beschrijf, onder de loep neem en, waar nodig, ontleed. Ik zal dat doen in hoofdstuk III (Omzetbelasting).

44 Het algemene tarief in de omzetbelasting is thans 19 procent. De overdrachtsbelasting bedraagt op dit moment 6 procent over de maatstaf van heffing. De tijdelijke verlaging voor woningen per 15 juni 2011 naar 2 procent laat ik buiten beschouwing.

45 Ik heb hier gedacht aan een beeltenis in de Dôme des Invalides te Parijs, met de tekst '*Justice égale et intelligible pour tous*'.

46 Zie voor een overzicht van de standpunten en de plannen van enkele politieke partijen de rubriek Parlementair, WFR 6861, p. 734 en WFR 6862, p. 787.

47 R.P. van den Dool, 'De fiscale positie van de eigen woning', WFR 6862, p. 758 e.v. geeft naar aanleiding van een aantal verschenen rapporten een overzicht van de verschillende door de aldaar genoemde Studiecommissie, Werkgroep, CSED en CPB gepresenteerde varianten.

48 Ik wijs bijvoorbeeld op de vragen naar een verlaging van de heffing van overdrachtsbelasting van de fractie van D66, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 689, nr. 5 en 6.

49 Samenloop met andere belastingen behandel ik niet.

50 Andere wetten worden, enkel wanneer ik dat voor mijn betoog van belang acht, in de beschouwing betrokken. Zo laat ik bijvoorbeeld de Natuurschoonwet 1928 geheel buiten beschouwing. Ook de Registratiewet 1970 blijft buiten beeld.

51 Een recent voorbeeld in dezen is HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco), NTFR 2009/2583, V-N 2009/59.17.

In mijn onderzoek richt ik mij op de fiscale regelgeving, waar nodig en nuttig op de ontstaansgeschiedenis, alsmede op de jurisprudentie en de hieruit voortgekomen wijzigingen in wet- of regelgeving. Ik zie bij de door mij te behandelen rechtspraak enkel de arresten van de Hoge Raad der Nederlanden en van het Hof van Justitie te Luxemburg. Vanwege de aanknopingspunt van de wetgever in de WBR bij het nationale, civiele recht, zal ik regelmatig de werking of de invloed van dat recht in mijn beschouwingen betrekken. In mijn onderzoek heb ik mij ter bevordering van de leesbaarheid van mijn betoog, in het bijzonder waar het jurisprudentie betreft op het terrein van de samenloop, en ter voorkoming van het vervallen tot een schier eindeloze opsomming, beperkt tot arresten van de Hoge Raad der Nederlanden en van het Hof van Justitie te Luxemburg. Ik meen dat te kunnen rechtvaardigen doordat beslissingen van lagere rechters alsmede het gedachtegoed van leden van het Parket bij genoemde rechterlijke instanties doorgaans in voldoende mate zijn opgenomen en terugkomen in die jurisprudentie.

Mijn onderzoek betreft voorts de aard van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting, de uitgangspunten en aanwijzingen van de (formele) wet- en regelgever alsmede de uitgekristalliseerde rechtsopvattingen die het gevolg zijn van als eindoordeel fungerende uitspraken van de hoogste rechterlijke colleges. Ik ga – op basis van dezelfde overwegingen – niet in op standpunten, al dan niet vormgegeven of neergelegd in ‘officieel’ beleid van de kant van de fiscus als verantwoordelijke instantie voor de uitvoering van de fiscale wetgeving in Nederland.

#### 1.4 VERANTWOORDING METHODOLOGIE EN OPZET ONDERZOEK

Voor het beantwoorden van mijn onderzoeksvragen heb ik op basis van de voor dat onderzoek relevante wettelijke regels van de WBR en de Wet OB 1968 de beide heffingsstelsels afzonderlijk en in samenhang onderzocht. Waar deze regelgeving in aanraking komt met en wordt overlapt door het nationale, civiele recht heb ik dat in mijn beschouwingen betrokken. Voorts heb ik deze regelgeving in verband gebracht met en onderzocht in het licht van het recht van de Europese Unie. In zoverre is sprake van rechtsvergelijking en van plaatsing van het geheel in een communautair, een supranationaal perspectief. De voor mijn onderzoek relevante heffingsbepalingen voor beide belastingen heb ik uitgelicht, in een kader geplaatst<sup>52</sup> en de verschillen heb ik diepgaand besproken. Ik doe berekende voorstellen aan de hand ter oplossing van de door mij gesignaleerde ‘asymmetrie’ en maak uit de gepresenteerde alternatieven een keuze. Voorts draag ik gemotiveerd vereenvoudigingen aan ten behoeve van de rechtspraktijk. Voor dit proces heb ik mede literatuur, jurisprudentie, en pseudoregelgeving bestudeerd. Ik heb mij daarbij niet beperkt tot de genoemde rechtsgebieden. Ik heb geput uit mijn ruime (universitaire) onderwijservaring, in nationaal en internationaal verband opgedaan, op deze terreinen. Ook heb ik de bij het publiceren en redigeren van artikelen en (elektronische) boekwerken verworven kennis en inzichten verwerkt. De uiteenlopende zienswijzen alsmede de verschillende benadering en waardering van feiten en omstandigheden die mij zijn geworden tijdens de vele en jarenlange contacten met fiscalisten uit het bedrijfsleven zijn van onschatbare waarde geweest bij het uitvoeren van mijn onderzoek. Mijn praktisch en juridisch inzicht, voor een belangrijk deel verworven als belastinginspecteur en als rechter bij diverse (tucht)rechterlijke instanties en organisaties, is mij van groot nut geweest. Ik heb voorts ‘aan de wieg gestaan’ van vele belangrijke en richtinggevendende arresten op het terrein van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting. Om aan de hand van mijn verzamelde en verwerkte informatie te komen tot een zinvolle behandeling van mijn onderzoeksvragen, heb ik gekozen voor een aantal aandachtspunten. Ik zal hier de onderwerpen aangeven die in mijn onderzoek mijn speciale belangstelling en aandacht hebben gehad.

52 Ik wijs op het *Rapport inzake de toepassing van de BTW op transacties in onroerende goederen binnen de Gemeenschap* van E. Bours.

In hoofdstuk II (Overdrachtsbelasting), behandel ik op de omschreven wijze het voor mijn onderzoek relevante positieve recht met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting in Nederland. Deze behandeling is noodzakelijk, omdat deze belasting een deel van het onderzoekskader vormt. Na een korte inleiding bespreek ik achtereenvolgens de civielrechtelijke benadering, de dragende begrippen 'onroerende zaken' en 'verkrijging', geef ik de beperkingen en uitbreidingen van 'verkrijging' weer, de economische verkrijging alsmede (wat ik heb genoemd) 'varia' en sluit ik af met een samenvatting en met conclusies.

Omdat mijn onderzoek de samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting behelst, vervolmaak ik het door mij gekozen kader in hoofdstuk III (Omzetbelasting). Aan de orde stel ik het voor mijn onderzoek relevante positieve recht met betrekking tot de heffing van omzetbelasting in Nederland. Ik besteed veel aandacht aan de Europese dimensie van deze belasting. Onderwerpen die, na een algemeen inleidend gedeelte, in het bijzonder aandacht krijgen, zijn 'de belastingplichtige', de belastbare feiten 'levering' en 'dienst', de onroerendgoedregeling, de aftrek van voorbelasting en de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Ik eindig dat hoofdstuk met een afronding en met conclusies.

In hoofdstuk IV (Samenloop), stel ik aan de hand van het bepaalde in art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, WBR de samenloopvrijstelling centraal. Op dat moment worden beide in de voorgaande hoofdstukken uitgebreid besproken rechtsgebieden in onderling verband gebracht en met elkaar vergeleken en het resultaat beoordeeld naar de bedoeling van de bepaling. Na een inleidend en meer algemeen deel wordt ingezoomd, achtereenvolgens, op 'onroerende zaken' en 'onroerende goederen', de levering in de zin van art. 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, onder 1°, Wet OB 1968, de dienst als bedoeld in art. 11, lid 1, aanhef en onderdeel b, slotaline, Wet OB 1968, de zinsdelen 'tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt' en 'geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen'. Het hoofdstuk wordt afgesloten met conclusies.

In hoofdstuk V (Overzicht, conclusies en aanbevelingen) start ik met een inleiding en zal ik vervolgens de vragen beantwoorden of verandering gewenst is, of moet worden voorzien in nieuwe wetgeving, welke bepalingen moeten worden geformuleerd bij positieve beantwoording en welke aanpassing dan is vereist. De vraag of verdere aanpassingen noodzakelijk zijn beantwoord ik en ik rond mijn onderzoek af.

Tot slot zal ik een Engelstalige samenvatting van mijn onderzoek opnemen.

Het onderzoek is afgesloten per 1 januari 2011. Met ontwikkelingen op het terrein van mijn onderzoek na dit tijdstip, heb ik – een enkele uitzondering daargelaten – geen rekening gehouden.

## I.5 BESTAAND ONDERZOEK

Met betrekking tot de heffing van de Europese omzetbelasting op het gebied van onroerend goed bestaat het *Rapport inzake de toepassing van de BTW op transacties in onroerende goederen binnen de Gemeenschap* van E. Bours uit 1971. Het is een waardevol vergelijkend onderzoek. Het is evenwel een rapport uit de begintijd van de harmonisatie van de Europese omzetbelasting en betreft een beschrijving van de (wettelijke) situatie in de Europese Gemeenschap van, toen nog, zes lidstaten. Sinds het verschijnen is een rijke en omvangrijke ontwikkeling in gang gezet, zodat het onderzoek in die zin wat beperkt is. Op het gebied van de omzetbelasting zijn, voor zover ik dat weet, hier te lande twee proefschriften verschenen, te weten *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* uit 1990 door D.B. Bijl en *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* door B.G. van Zadelhoff uit 1992. Beide proefschriften vermelden het bestaan van de samenloopregeling. Van een intensieve behandeling en een onderzoek naar de problematiek van de asymmetrie van beide belastingen is evenwel geen sprake. Dit komt doordat het accent van beide onderzoeken ligt op (enkel) de heffing van omzetbelasting. Bedacht moet voorts worden dat in verband met de voortschrijdende ontwikkelingen op het terrein van de overdrachtsbelasting, alsmede op het gebied van de (harmonisatie van de Europese)



omzetbelasting sindsdien veel is gebeurd. Dat betreft dan met name de wetgeving en (dientengevolge) de jurisprudentie. Ook mij bekende onderzoeken op het terrein van de overdrachtsbelasting gaan niet in op het door mij diepgaand betreden veld van onderzoek. In de bestaande 'handboeken'<sup>53</sup> wordt de samenloop van beide belastingen slechts marginaal of sterk positiefrechtelijk en beschrijvend behandeld.

## 1.6 WENSELIJK ONDERZOEK

Op het terrein van de heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting met betrekking tot transacties met onroerende zaken is immer veel gaande. Het kent nog gebieden die verdienen te worden onderzocht en deelgebieden met problemen die moeten worden uitgediept. Ik doel bijvoorbeeld op de behandeling binnen de heffing van overdrachtsbelasting en de heffing van omzetbelasting van de beperkte rechten op onroerende goederen of onroerende zaken. Naar mijn mening is een onderzoek gewenst naar de heffingsaspecten van bedoelde beperkte rechten vanwege de civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten. Bij het onderzoek naar de fiscaalrechtelijke aspecten moet dan de invloed van het Europese recht worden meegenomen. Aandacht moet vooral worden besteed aan de begrippen verkrijging in de zin der overdrachtsbelasting versus de begrippen levering of dienst in de zin der omzetbelasting. De bepaling van de maatstaf van heffing zowel bij de vestiging als bij de overdracht of de beëindiging alsmede bij zogenoemde interne leveringen van dergelijke rechten zou moeten worden bezien. Ook de behandeling van dergelijke rechten bij werkzaamheden aan het onroerend goed zelf, bijvoorbeeld leidend tot (volledige) sloop of vervaardiging, kan in het onderzoek worden betrokken. Naar mijn inschatting is de rechtspraktijk gediend met een gedegen onderzoek op dit gebied. Dit is slechts een voorbeeld. Genoemd kan verder worden een onderzoek naar de maatstaf van heffing bij transacties in Nederland met onroerende zaken, bezien vanuit de Europese omzetbelasting en de nationale overdrachtsbelasting.

## 1.7 SAMENVATTING EN CONCLUSIES

Bij transacties met onroerende zaken in Nederland komen twee belangrijke Rijksbelastingen in beeld: de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting. Naar de bedoeling van deze belastingen treedt in een aantal gevallen samenloop van heffing op. Dit betekent dat, wanneer geen (verdere) wettelijke maatregelen worden getroffen, door de heffing van deze beide belastingen een belastingdruk op een transactie met een onroerende zaak kan ontstaan van 19 en 6 procent. De Nederlandse regelgever heeft deze cumulatie van heffingen in een aantal situaties ongewenst geacht. Voor een aantal gevallen van de transacties die leiden tot een dergelijke ongewenste cumulatie heeft de wetgever in de WBR een vrijstelling opgenomen voor de overdrachtsbelasting, de zogenoemde samenloopvrijstelling. Voor de beslissende toepassing van deze vrijstelling wordt aangeknoopt bij elementen uit de Wet OB 1968. De opzet en uitwerking van deze vrijstelling vertoont daardoor op verschillende plaatsen asymmetrie. Een asymmetrie die kan leiden tot het missen van een overigens gerechtvaardigde vrijstelling van overdrachtsbelasting. Ik heb de materie in den brede diepgaand onderzocht en ben tot de conclusie gekomen dat ter voorkoming of opheffing van de problemen op dit terrein in de WBR een andere vrijstellingsbepaling moet worden opgenomen. De wijziging moet – kort gezegd – bestaan in het volledig loskoppelen van de vrijstelling in de overdrachtsbelasting van de heffingselementen in de omzetbelasting. Het uiteindelijke resultaat vraagt niet veel wetgevende arbeid of inspanning en leidt bovendien tot een aanmerkelijke vereenvoudiging van de vrijstellingsrege-

53 Ik noem *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting* van prof. mr. D.B. Bijl, verschenen bij Kluwer te Deventer als nr. 30 in de serie Fiscale Monografieën. Ik beschik over een 6e druk uit 1998. Het boek wordt niet meer bijgewerkt. Voorts wijs ik op *Wegwijs in de Overdrachtsbelasting* van mr. J.C. van Straaten, uitgegeven door Sdu Uitgevers te Den Haag, dat jaarlijks wordt bijgewerkt (16e druk, 2011).

ling. In de 'sลิปstream' van deze wijzigingsoperatie stel ik voor alle inhoudelijke verwijzingen naar de heffing van omzetbelasting, die bovendien door de rechtsontwikkeling geheel onnodig zijn geworden, op te ruimen. In deze voor de overheid schrale tijden, waar de roep om vereenvoudiging van met name belastingwetgeving alsmaar luider wordt, is de door mij voorgestelde sanering naar mijn volste overtuiging een weelde.

De lezer wil ik thans, tot slot, nog het volgende meegeven:

*'Il dépend de celui qui passe  
Que je sois tombe ou trésor  
Que je parle ou que je taise  
Ceci ne tient qu'à toi  
Ami, n'entre pas sans désir'*<sup>54</sup>

54 Deze tekst staat op de buitenmuur van 'Le Trocadéro' te Parijs.

